

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner  
in der Beschwerdesache des Adr,  
vertreten durch Steuerberater MMag. Dr. Martin Achleitner,  
Schulgasse 1, 6845 Hohenems,  
gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 08.11.2011  
betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008  
nach Durchführung einer am 28.10.2014 im Beisein der Schriftführerin XY  
abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### Entscheidungsgründe

#### Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

Der Beschwerdeführer wurde hinsichtlich der von ihm erzielten Einkünfte, die verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind, einer Betriebsprüfung unterzogen.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren und dem Ergehen neuer Sachbescheide für die Streitjahre legte er Beschwerden ein und beantragte, für beide Jahre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie erklärt in Ansatz zu bringen sowie die Einkünfte aus Spekulationsgeschäft im Jahr 2008 außer Ansatz zu lassen.

Im Einzelnen führte er begründend aus:

**ad 1 Einkünfte aus Spekulationsgeschäft:** Er habe die mit Grundstücksnummern und Einlagezahlen näher spezifizierten Grundstücke mit Kaufvertrag vom aabbcccc von Frau AB um einen Preis von Euro 155.665,00 erworben. Nach Umgestaltung der Grundstücke seien diese mit Kaufverträgen aus dem Jahr 2008 zu einem Gesamterlös von Euro 368.730,00 an drei Käufer weiterveräußert worden. Die Abgabenbehörde habe einen Spekulationsgewinn von Euro 213.075,00 festgesetzt.

Ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft liege dann vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung eines Grundstückes nicht mehr als 10 Jahre betrage.

Bei unentgeltlichen Erwerben sei auf den Anschaffungszeitpunkt beim Rechtsvorgänger abzustellen. **Ein unentgeltlicher Erwerb sei auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen.**

Eine gemischte Schenkung liege dann vor, wenn Personen wie etwa nahe Verwandte einen Vertrag schließen wollten, der teils entgeltlich, teils unentgeltlich sei und sie sich dabei des Missverhältnisses der gegenseitigen Leistungen bewusst seien.

Im Fall des Beschwerdeführers liege ein solches Missverhältnis hinsichtlich des schon seit 1997 als Bau- Wohngebiet gewidmeten Grundstückes vor. An dieser den Verkehrswert bestimmenden Nutzung ändere die zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge im Jahr 2008 im Grundbuch aufscheinende Anmerkung, dass das Grundstück landwirtschaftlich genutzt werde, nichts.

Der Beschwerdeführer und Frau AB, von der er das Grundstück 2005 erworben habe, seien Geschwister. Ihnen beiden sei von Anfang an das krasse Missverhältnis von Kaufpreis und Verkehrswert bewusst gewesen. Es sei ihre Absicht gewesen, teilweise eine Schenkung zu vollziehen. Auch der im Vertrag enthaltene Verzicht auf eine Anfechtung wegen Verkürzung über die Hälfte spreche für die (teilweise) Schenkungsabsicht.

Der Erwerb des Beschwerdeführers im Jahr 2005 sei daher als unentgeltlicher Erwerb anzusehen und iSd § 30 EStG 1988 auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Frau AB habe das Grundstück im Jahr b unentgeltlich erworben. Es liege daher kein Spekulationsgeschäft vor.

**ad 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Liebhaberei:** Gegenstand der vorliegenden Entscheidung sind die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008.

Der Beschwerdeführer gab an, der in Streit stehende Gewerbebetrieb umfasse den Handel mit Kunstgegenständen und Antiquitäten sowie mit Gegenständen, die zwar neu seien, aber optisch den Eindruck von Antiquitäten vermittelten. Außerdem würden kleinere Reparatur- und Restaurationsarbeiten vorgenommen. Der Verkauf erfolge seit 2006 nicht mehr in einer festen Geschäftseinrichtung, sondern über mobile Verkausstände im C-Park und D-Park zur Frühjahrsmesse und in den Monaten November und Dezember oder direkt vom Lager. Außerdem würden Einnahmen durch die Bewirtung von Gästen eines Verkausstandes auf der E-er Messe erzielt.

Der Beschwerdeführer betonte, es handle sich um eine **typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO**.

Der Systematik des § 2 LVO folgend legte er dar: Bei Beobachtung der Jahre 1997 bis 2009 habe der Betrieb in den Jahren 1997 (EUR 33.713), 1998 (EUR 16.617) und 2003 (EUR 16.764) Gewinne abgeworfen. Es treffe daher nicht zu, dass in den letzten 10 Jahren nur Verluste erwirtschaftet worden seien. Überdies seien in allen Verlustjahren die Umsätze deutlich über den Verlusten gelegen, was laut Liebhabereirechtslinien gegen das Vorliegen einer Liebhaberei spreche (§ 2 Abs. 1 Z 1 LVO).

Es sei zu berücksichtigen, dass die Gewinnermittlung seit 2008 in Form einer Einnahmen-Ausgabenrechnung erfolge und der Lagerbestand nicht unerheblich sei. Es wäre durchaus realistisch, dass in Zukunft Gewinne von wirtschaftlicher Bedeutung erzielt werden könnten. Im Antiquitäten- und Kunsthandel spielle die Zufalls- oder Glückskomponente eine Rolle, unter Umständen könnten mit wenig Aufwand hohe Erlöse erzielt werden (§ 2 Abs. 1 Z 2 LVO).

Ein Vergleich mit anderen Betrieben der selben Branche sei nur eingeschränkt möglich. Die unternehmerische Erfahrung, die Sachkenntnis sowie Zufalls- und Glückskomponenten spielten eine Rolle. Als wesentlicher Grund für die hohen Verluste seien die beträchtlichen Mietaufwendungen zu sehen, unabhängig davon, ob es sich um einen temporären Verkausstand oder ein festes Geschäftslokal in attraktiver Lage handle. Im Übrigen gäbe es nur geringe Personalkosten, der Verkausstand auf der E-er Messe werde in Zukunft aufgegeben. Die persönliche Arbeit des Beschwerdeführers stehe im Vordergrund. Erfolgreiche Hausbesichtigungen und -räumungen seien rückläufig. Die Kunst- und Antiquitätenbranche habe sich in den letzten 15 Jahren stark verändert. Als freies Gewerbe stehe sie seit 2002 jedem offen, was zu einem erhöhten Konkurrenzdruck geführt habe. Zudem sei der österreichische Markt mit Antiquitäten aus den Oststaaten, die k.u.k.-Bezüge aufwiesen und in Österreich einen breiten Markt fänden, überschwemmt worden. All dies erkläre die rückläufigen Umsatzzahlen (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO).

Ein marktkonformes Verhalten sei im Hinblick auf die brancheneigenen starken Preisschwankungen im Einkauf und Verkauf und andere Besonderheiten nur schwer einzugrenzen. Jedenfalls würden gegenständlich Verluste nicht aus persönlichen Motiven geduldet oder begünstigt. Sofern die Rechtsprechung des VwGH im Vorliegen

anderer Einkunftsquellen ein Indiz für die Liebhabereieinstufung einer Betätigung sehe, wenn diese besondere Neigungen des Ausübenden widerspiegle, könne das im Fall eines Gewerbebetriebes regelmäßig nicht zutreffen.

Eine Maßnahme zur Kostenreduktion liege darin, dass künftig kein Verkaufsstand mehr auf der E-er Messe betrieben werde. Die Lagermiete sei günstig, da es sich um ein großes Lager handle. Es werde aktuell an einem raschen Abbau des Lagerbestandes gearbeitet. Es seien bereits seit Jahren Maßnahmen zur Verbesserung der Kostenstruktur gesetzt worden, etwa die Aufgabe des ursprünglich festen Geschäftslokales im Jahr 2006, der Abbau eines restaurierenden Mitarbeiters oder die Abmeldung des LKW F im Jahr 2008. Seit Ende der 1990-er Jahre sei die Geschäftsentwicklung rückläufig.

Maßnahmen zur Steigerung der Umsätze lägen etwa in Veränderungen im Produktsortiment, so seien 2009 hausgemachte Seifen, die überwiegend der Dekoration dienten, in das Sortiment aufgenommen worden. Diese - gleichsam als "Köder" dienenden - Neuprodukte hätten gute Umsätze erbracht (Steigerung 2010 gegenüber 2009 um 25%). Große Erwartungen würden auch in das Weihnachtsgeschäft im C-Park und D-Park gesetzt.

Das spreche auch gegen eine Einstellung der Tätigkeit mit Abverkauf des Warenlagers in Bausch und Bogen. Diesbezüglich in der Vergangenheit geführte Sondierungsgespräche hätten überdies keine attraktiven Kaufpreisangebote erbracht. Es stehe keineswegs fest, dass die Fortführung des Betriebes niemals erfolgbringend sein werde.

Im Hinblick auf die Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO liege daher Gewinnerzielungsabsicht vor. Es handle sich um eine Einkunftsquelle, nicht aber um eine Liebhabereibetätigung.

**ad 3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:** Die Gattin des Beschwerdeführers ist Eigentümerin des Wohn- und Geschäftshauses Adr1 in G. Im Untergeschoß des Gebäudes befand sich in den Streitjahren ein Kellerlokal, das samt Inventar seitens des Beschwerdeführers verpachtet wurde. Bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zog der Beschwerdeführer Mietzinszahlungen, die er an seine Gattin geleistet habe, als Werbungskosten ab. Ein schriftlicher Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin liegt nicht vor.

Die den Zeitraum 2007 bis 2009 untersuchenden Betriebsprüfer lehnten eine steuerliche Anerkennung des Mietvertrages zwischen den Ehegatten ab und berücksichtigten die als Werbungskosten geltend gemachten Mietzinszahlungen nicht. Außerdem wurden die Einnahmen, die der Beschwerdeführer für die Verpachtung des Kellerlokales erzielt hatte, seiner Gattin zugerechnet. Begründet wurde die Vorgangsweise damit, dass zwischen den Ehegatten weder ein schriftlicher Vertrag über eine Vermietung, noch über einen Fruchtgenuss vorliege. Die von der Lokalpächterin HI entrichteten Zahlungen seien direkt und ohne Rückfluss an den Beschwerdeführer auf ein Konto der Gattin überwiesen worden. Der Beschwerdeführer wiederum habe keine Miete an die Gattin bezahlt. Eine

Erfassung erfolgte lediglich am Jahresende in der Buchhaltung. Die Gestaltung halte einem Fremdvergleich nicht stand, das Mietverhältnis könne nicht anerkannt werden.

In seiner Beschwerde brachte der Beschwerdeführer vor, nach einem Gebäudebrand im Jahr 1979 erhebliche Mittel, nämlich 3 bis 4 Millionen ATS, in die Sanierung des Kellerlokales gesteckt zu haben. Als Entschädigung dafür habe er in den Jahren 1980 bis 1986 eine Bar in den betreffenden Räumlichkeiten betreiben dürfen, wodurch er gewerbliche Einkünfte erzielte. Er sei für alle Kosten, die im Zusammenhang mit dem Lokal standen, aufgekommen. Ab 1986 habe er nicht mehr selbst das Lokal geführt, sondern es an wechselnde Pächter verpachtet. Ab diesem Jahr habe er auch eine Miete für die Nutzung des Kellerlokales an seine Gattin bezahlt.

Im Streitzeitraum war das Lokal an Frau HI verpachtet. Der diesbezügliche Vertrag, der als Unterpachtvertrag bezeichnet werde, liege vor. Die Miete/Pacht von monatlich Euro 2.180,00 sei auf ein Geschäftskonto überwiesen worden, das auf die Namen des Beschwerdeführers und seiner Gattin laute.

Der Beschwerdeführer sei eindeutig als Zurechnungssubjekt für die Einkünfte aus der Verpachtung anzusehen. Sowohl nach außen als auch nach innen sei er es gewesen, der über das Kellerlokal verfügte, indem er zB über Investitionen entschied oder Vertragspartner der Pächter war. Bei der Pachtzinsüberweisung auf ein gemeinsames Konto der Ehegatten handle es sich um eine Einkommensverwendung, die zu keiner Änderung der Zurechnung führe. Zivilrechtlich bestehe durchaus ein Mietverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin. Das Vertragsverhältnis sei eindeutig durch eine Leistungsbeziehung und nicht durch familienhafte Umstände bestimmt. Wesentliche Punkte wie Bestandgegenstand, Pachtzins, Behandlung der Investitionen durch den Mieter, Tragung der Instandhaltung und Betriebskosten seien zwischen den Vertragsparteien eindeutig vereinbart worden. Die rechtliche Gestaltung stimme somit mit der wirtschaftlichen Gestaltung überein, weshalb die **Einkünfte aus der Verpachtung des Kellerlokales dem Beschwerdeführer zuzurechnen** seien.

Das Finanzamt erließ in der Folge eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, die es nach detaillierter Wiedergabe der Textziffern des Betriebsprüfungsberichtes sowie des Beschwerdevorbringens wie nachstehend begründete:

**ad 1 Einkünfte aus Spekulationsgeschäft:** Für die Annahme einer gemischten Schenkung, die einem unentgeltlichen Erwerb gleichzuhalten sei, komme es darauf an, dass die Vertragsparteien sich des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst gewesen seien. Dieses Bewusstsein müsse ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht worden sein. im Streitfall sei ein Kaufvertrag abgeschlossen worden. Auch sei der Übertragungsvorgang aus dem Jahre 2005 der Abgabenbehörde nicht als Schenkung angezeigt worden.

Die beiden Grundstücke, die der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom aabbcccc von seiner Schwester J AB erworben habe, seien im Jahr 2008 miteinander zu

einem Grundstück vereinigt und in der Folge in die Grundstücke Nr. K, K1 und K2 parzelliert worden. Mit Kaufverträgen aus dem Jahr 2008 seien sie in der Folge an drei Käufer weiterveräußert worden. Die Abgabenbehörde sehe in dem Umstand, dass aus einem verhältnismäßig großen Grundstück drei kleinere gebildet worden seien, jedenfalls eine Wertsteigerung. Die Marktängigkeit mittelgroßer Grundstücke sei nämlich erfahrungsgemäß besser als die eines sehr großen. Auch die "normale" Wertsteigerung der Grundstücke innerhalb der drei Jahre zwischen Kauf und Verkauf sei zu berücksichtigen. Bei Beachtung der Wertsteigerungen durch die Parzellierung und durch die "normale" Marktentwicklung komme eine allfällige Übervorteilung eines Vertragsteiles wegen laesio enormis nicht in Betracht, weshalb dem Ausschluss der Anfechtungsmöglichkeit wegen Verkürzung über die Hälfte keine Bedeutung beizumessen sei.

Im Streitfall seien Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis zueinander gestanden, dh, die subjektive Äquivalenz sei gewahrt gewesen.

Soweit eingewendet worden sei, die Eintragung einer momentanen landwirtschaftlichen Nutzung habe keinen Einfluss auf den Verkehrswert und es habe im Streitzeitraum keine wertsteigernde Umwidmung gegeben, bestritt das Finanzamt dies nicht.

**ad 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Liebhaberei:** Die durchgeführte

Kriterienprüfung habe zwar ergeben, dass der Beschwerdeführer sich bemüht habe, die betriebswirtschaftliche Situation ausgabenseitig zu verbessern bzw. die Erträge durch Aufnahme neuer Produkte (Seife) zu steigern, jedoch hätten diese Maßnahmen nicht zu gravierenden Änderungen geführt, was das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste sowie das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen betreffe.

Es seien streitgegenständlich wohl persönliche Motive für das Inkaufnehmen bzw. Dulden der schon jahrelang andauernden Verlustphase verantwortlich. Zudem werde der Beschwerdeführer in zwei Jahren in Pension gehen und wolle offenbar bis dahin seine verlustbringende Tätigkeit aufrechterhalten.

Auch die "sonstigen Vermögensverhältnisse" des Beschwerdeführers - etwa sein nicht unbeträchtlicher Gewinn aus einem Spekulationsgeschäft - sprächen dafür, das der in Streit stehende Antiquitätenhandel einer typisch in der Lebensführung verankerten Neigung iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO entspringe. Der Beschwerdeführer habe durch Umwandlung von Vermögensmassen (Grund und Boden) in liquide Mittel seinen Lebensunterhalt bestreiten können ohne auf den seiner Neigung entsprechenden Antiquitätenhandel verzichten zu müssen.

In Zusammenfassung wird im Weiteren wiedergegeben, welche Punkte die Abgabenbehörde als ausschlaggebend für eine Einstufung als Liebhaberei sah:

- Die ab 2004 geringer werdenden Verluste seien im Gegenzug mit geringer werdenden Umsätzen einhergegangen,

- durch die Umstellung der Gewinnermittlungsart (Übergangsverlust 2008) hätten sich die laufenden Verluste weiter erhöht; es sei unrealistisch, dass dies jemals durch Gewinne wettgemacht werden könnte,
- der Beschwerdeführer lasse betriebswirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen vermissen, indem er etwa sein kostengünstiges Lager nicht zu bestimmten Öffnungszeiten als (weiteren) festen Verkaufsstandort anpreise,
- ein Hoffen auf Glückstreffer bei Hausräumungen sei ebenfalls keine erfolgversprechende Betriebsstrategie,
- trotz widriger Umstände wie etwa der Ostöffnung des Antiquitätenmarktes (Anm.: Ende der 1990-er Jahre) sei der Beschwerdeführer in seiner wirtschaftlich aussichtlosen Betätigung verharrt,
- die zur Ausgabenreduktion gesetzten Maßnahmen reichten nicht aus, um den "turn around" auch nur ansatzweise zu schaffen,
- die Aufnahme von Seifen als Neuprodukte könne - da nur als "Köder" gedacht - den großen und negativen Part des Antiquitätenhandels nicht in die Gewinnzone führen.

Insgesamt bestehe keine Aussicht, in dem besprochenen Geschäftsfeld jemals ausgeglichen zu bilanzieren und handle es sich um eine steuerlich nicht relevante Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO.

### **ad 3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:**

Die Betriebsprüfung habe zutreffend festgestellt, dass unstrittig die Gattin des Beschwerdeführers Eigentümerin des Gebäudes, in dem er im Streitzeitraum und auch schon davor ein Kellerlokal verpachtet habe, sei. Dem liege – wie vorgebracht werde – eine Mietvereinbarung zwischen den Ehegatten zugrunde, dh, der Beschwerdeführer mietete das Kellerlokal, das er später weiterverpachtete, von seiner Gattin. Hierüber existiere kein schriftlicher Mietvertrag. Das Pachtenetgelt sei direkt auf ein gemeinsames Konto der Ehegatten geflossen, ohne dass es zu einem Rückfluss an den Beschwerdeführer gekommen sei. Das von ihm zu entrichtende Mietentgelt sei wiederum nie bezahlt worden, sondern lediglich am Jahresende beim Beschwerdeführer als Werbungskosten, bei der Gattin als Mieterlös verbucht und versteuert worden.

Die geschilderte Sachlage sei nicht fremdüblich und das Mietverhältnis daher nicht anzuerkennen.

Die Einkünfte aus der Verpachtung des Kellerlokales seien bei der Gattin als Einkünfte zu erfassen und die seitens des Beschwerdeführers nicht an die Gattin entrichteten Mietzahlungen nicht zum Abzug zuzulassen gewesen.

Das Auftreten des Beschwerdeführers nach außen könne nicht in der Weise gedeutet werden, dass er der wirtschaftliche Eigentümer sei. Sein Einsatz sei vielmehr als Mitarbeit im Rahmen eines familiären Verhältnisses zu betrachten. Seine Vermietungs-/Verpachtungstätigkeit erfließe aus der ehelichen Beistandspflicht. Das sei auch daran erkennbar, dass die Miet-/Pachtzahlungen ohne weitere Verrechnungen auf ein gemeinsames Konto gingen.

Das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum klafften daher im Streitfall nicht auseinander und die erzielten Einkünfte seien nicht dem Beschwerdeführer, sondern seiner Gattin zuzurechnen.

Der Beschwerdeführer brachte in der Folge einen **Antrag auf Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht samt Abhaltung einer mündlichen Verhandlung** ein und erläuterte:

**ad 1 Einkünfte aus Spekulationsgeschäft:** Die seitens der Abgabenbehörde behauptete subjektive Äquivalenz liege nicht vor. Die angenommene Wertsteigerung von 2005 bis 2008 in Höhe von 25%, die im Übrigen zu hoch sei, führe rechnerisch nicht zu einer Übereinstimmung mit dem 2005 tatsächlich bezahlten Preis von Euro 72,67 /m<sup>2</sup>. Eine Parzellierung allein ziehe noch keine Wertsteigerung nach sich. Bei Grundstücken mit Parzellierungsmöglichkeit sei dieser Umstand bereits im Preis berücksichtigt. Die vom Beschwerdeführer durchgeführte Teilung hätte auch schon von seiner Schwester, der Verkäuferin, vorgenommen werden können. Es sei daher durch die Parzellierung, die schließlich der Beschwerdeführer durchgeführt habe, keine Wertsteigerung entstanden.

Der objektive Wert im Jahr 2005 habe Euro 155,00 bis 160,00 betragen, was auch im Immobilienpreisspiegel der L-er Sparkassen zum Ausdruck komme. Die Wertdifferenz habe daher 53,1 bis 54,58% betragen, was ein offenes Missverhältnis bedeute.

Der Schenkungswille, der zu den Voraussetzungen einer gemischten Schenkung gehöre, komme in Punkt V des Vertrages zum Ausdruck, in dem auf eine Anfechtung wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes beiderseits verzichtet werde. Es sei nicht bloß "ein preisliches Entgegenkommen", wie es unter nahem Verwandten üblich ist, vorgelegen.

Zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Schwester habe ein besonderes Naheverhältnis bestanden, da ihr Vater früh verstorben sei und der um ein Jahr ältere Beschwerdeführer eine Art "Vaterrolle" an seiner Schwester vertrat. Außerdem sei Frau AB, die mit einem Schweizer Notar verheiratet sei, überaus vermögend.

Der Umstand, dass der Vertrag als "Kaufvertrag" abgefasst und dem Finanzamt als solcher angezeigt worden sei, könne nicht allein ausschlaggebend sein.

**ad 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Liebhaberei:** Der Beschwerdeführer sei zwar geprüfter Kunst- und Antiquitätenhändler, jedoch entspreche die von ihm ausgeübte Tätigkeit eher einem Handel mit Waren aller Art und sei eindeutig durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Keineswegs liege eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung vor und sei der Beschwerdeführer auch nicht hobbymäßig Kunst- oder Antiquitätensammler. Es liege eine Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO vor. Sein von der Abgabenbehörde erwähntes pensionsnahes Alter und seine "sonstigen Vermögensverhältnisse" seien bei der Beurteilung dieser Tätigkeit nicht von Bedeutung.

Was das Lager betreffe, sei es für interessierte Kunden selbstverständlich möglich, dorthin geführt zu werden. Im Hinblick auf die gesetzten, strukturverbessernden Maßnahmen sei anzumerken, dass es nicht darauf ankomme, ob diese sofort erfolgreich seien, sondern nur darauf, ob sie grundsätzlich geeignet seien, in der Zukunft einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dies sei hinsichtlich der vom Beschwerdeführer gesetzten Maßnahmen zweifellos der Fall gewesen. Ein "Aufholen von Verlusten aus der Vergangenheit" sei nicht erforderlich.

Insgesamt spreche es gegen das Vorliegen von Liebhaberei, wenn strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt würden.

**ad 3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:** Betont werde, dass sich die Beschwerde gegen die Zurechnung der Pachteinnahmen an die Gattin des Beschwerdeführers richte, nicht aber gegen die steuerliche Nichtanerkennung des Mietverhältnisses zwischen ihm und seiner Gattin. Es werde nochmals auf die großen Investitionen verwiesen, die der Beschwerdeführer in den Jahren 1979/80 in das Objekt getätigt habe. Seit damals sei er Zurechnungssubjekt dieser Einkunftsquelle.

Er habe zunächst das Kellerlokal selbst betrieben und es später mittels "Unterpachtverträgen" verpachtet. Er habe Reparatur- und Betriebskosten getragen und weitere Investitionen in das Objekt gesteckt. Er habe die erforderlichen Entscheidungen getroffen und die Pächter ausgesucht. All dies gehe eindeutig über eine Mitwirkung im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht hinaus. Das Nutzungsrecht des Beschwerdeführers stehe eindeutig fest.

Daran ändere die steuerliche Nichtanerkennung von Mietzahlungen mangels entsprechender Geldflüsse des Beschwerdeführers an seine Gattin nichts. Die Einräumung eines Nutzungsrechts an den Beschwerdeführer sei wirtschaftlich eindeutig nachvollziehbar und wäre unter Fremden in gleicher Weise vereinbart worden.

Es sei im Übrigen zu bemerken, dass die Einnahmen aus der Verpachtung des Kellerlokales, die der Gattin zugerechnet worden seien, ohne Abzug von damit zusammenhängenden Werbungskosten in Ansatz gebracht worden seien. Bei allfälligen Festhalten an einer Zurechnung an die Gattin, sei dies richtigzustellen.

Am 28.10.2014 fand in den Räumen des Bundesfinanzgerichtes die beantragte monokratische **mündliche Verhandlung** statt. Neben dem Vertreter der Amtspartei erschien der Beschwerdeführer mit seinem steuerlichen Vertreter. Auf die über diese Verhandlung aufgenommene Niederschrift, die den Parteienvertretern übermittelt wurde, wird an dieser Stelle verwiesen.

Im Gefolge der mündlichen Verhandlung stellte die Richterin

## **Zusätzliche Ermittlungen**

an.

**A)** Sie nahm Kontakt zu einem Vertreter der Bewertungsstelle des Finanzamtes auf und befragte ihn zu mindest- und höchstmöglichen Marktpreisen sowie zur Preisentwicklung im Zeitraum 2005 bis 2008 für nach Art und Lage vergleichbare Grundstücke. Er teilte mit:

*"Laut im Finanzamt aufliegender Kaufpreissammlung gab es in G für unbebaute Baugrundstücke im Jahr 2005 eine preisliche Bandbreite von 72,00 bis 205,00 €.*

*Die in Streit stehenden Grundstücke fallen nach Lage und Beschaffenheit in das hochpreisige Segment.*

*Im Jahr 2008 lag die Preisbandbreite laut Kaufpreissammlung zwischen 118,00 und 218,00 €.*

*Der Preissiegel der L-er Sparkasse Immobilien für 2004 (2005 liegt nicht auf) gibt für diese Lage Preise von 135,00 bis 200,00 € an, für 2008 Preise von 180,00 bis 220,00 €.*

*Die Parzellierung von zwei Grundstücken in drei Grundstücke, die in der Zeit zwischen dem Kauf 2005 und dem Verkauf 2008 erfolgte, kann keine wesentliche Aufwertung verursacht haben, da die Grundstücke auch schon in der 2005 vorliegenden Größe die selbe Käuferschicht ansprachen wie nach der Parzellierung."*

**B)** Die Richterin befragte zudem telefonisch die in der Schweiz lebende Schwester des Beschwerdeführers zum Grundstücksgeschäft aus dem Jahre 2005 und nahm darüber folgenden Aktenvermerk auf:

Frau J AB teilt mit:

*Sie habe die in Streit stehenden Grundstücke seinerzeit von ihrer Mutter geerbt. Von Anfang an habe sie sich gedacht, ihr Bruder solle den Grundbesitz haben, er lebte ja benachbart in G, während sie in der Schweiz eine Familie gebegründet hatte. Auch ihr Mann, ein Schweizer Rechtsanwalt, habe ihr da zugestimmt. Ihre Kinder hätten sich nicht eingemischt, sie seien ohnehin nur selten nach G gekommen. Sie besitze auch noch eine Wohnung in L und habe den Grundbesitz in G wirklich nicht gebraucht.*

*Im Jahr 2005 habe sie den Transfer durchführen und die Grundstücke an ihren Bruder verschenken wollen. Er habe das aber abgelehnt, er wollte wenigstens einen "Anerkennungspreis" zahlen. So sei es zu dem Preis laut Kaufvertrag gekommen. Sie habe dieses Geld nicht benötigt und es gleich ihren Kindern gegeben. Sie habe gewusst, dass dieser Preis weit unter dem Marktwert lag und sie bei einem freien Verkauf einen weit höheren Erlös erzielen hätte können.*

*Ihr Wunsch sei es gewesen, dass es ihrem Bruder gut gehen solle. Sie habe mit ihm stets ein ausgezeichnetes, liebevolles Verhältnis gehabt. Als ihr Vater gestorben sei, sei sie 11 Jahre alt gewesen, von da an habe sie zu ihrem Bruder aufgeblickt und die beiden hätten immer zusammengehalten.*

*Als sie gehört habe, dass ihr Bruder die Grundstücke mit gutem Gewinn verkauft habe, habe sie sich gefreut und gefunden, dass dies in Ordnung sei. Sie selbst sei in der Schweiz sehr verwurzelt und habe außer zu ihrem Bruder und dessen Familie keine Bindungen mehr zu N.*

*Ihr Mann sei inzwischen verstorben, aber sie lebe in so guten und gesicherten Verhältnissen, dass sie "ausgesorgt" habe.*

Die Ermittlungsergebnisse wurden dem Vertreter der Amtspartei, der auch an der mündlichen Verhandlung teilgenommen hatte, iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In seiner Gegenäußerung teilte er mit, aufgrund der nachträglichen Erhebungen ergebe sich nun ein abgerundetes Sachverhaltsbild, dass wohl tatsächlich auf eine Grundstücksübertragung in Schenkungsabsicht schließen lasse. Ein Erwerb in Spekulationsabsicht könne sehr wahrscheinlich ausgeschlossen werden. Den seitens der Bewertungsstelle angestellten Recherchen habe er nichts entgegenzuhalten.

## **Erwägungen**

**Strittig sind nachstehende Fragen:**

**ad 1 Spekulationsgeschäft:** Liegen Einkünfte aus einem Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 100/2006 bzw. BGBI. I Nr. 85/2008 vor?

Sachverhalt: Am aabbcccc wurde ein als "Kaufvertrag" überschriebendes Vertragswerk zwischen dem Beschwerdeführer als Käufer und seiner Schwester J AB als Verkäuferin aufgesetzt. Kaufgegenstand war ein aus zwei Grundstücken bestehender Grundbuchskörper. Der Kaufpreis betrug Euro 155.665,21. Nach Durchführung einer Parzellierung wurden drei Grundstücke aus den bisherigen zwei gebildet und vom Beschwerdeführer als Verkäufer mit drei Kaufverträgen aus dem Jahr 2008 an drei Personen zu einem Gesamtkaufpreis von Euro 368.730,00 verkauft.

Dem von der Abgabenbehörde vertretenen Standpunkt, es handle sich um ein zu versteuerndes Spekulationsgeschäft, trat der Beschwerdeführer mit dem Einwand entgegen, aufgrund einer gemischten Schenkung sei von einem unentgeltlichen Erwerb auszugehen.

**ad 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb- Liebhaberei:** Ist hinsichtlich des Handels mit Antiquitäten, Kunstgegenständen und Dekorationsartikeln von Liebhaberei auszugehen?

Sachverhalt: Der Beschwerdeführer erzielte aus seinem Handel mit Kunstgegenständen und Antiquitäten sowie Dekorationsartikeln laut Aktenlage in den Jahren 1997 bis 2009 nachstehende Umsätze und Einkünfte (in Euro):

<b>Jahr</b>	<b>Umsatz</b>	<b>Einkünfte</b>
1997	162.732,00	33.713,00
1998	181.993,00	16.617,00
1999	141.997,00	-3.793,00
2000	111.975,00	-23.110,00
2001	122.260,00	-10.149,00
2002	99.623,00	-31.557,00
2003	86.278,00	16.764,00
2004	69.454,00	-37.730,00
2005	59.329,00	-27.605,00
2006	57.976,00	-29.168,00
2007	34.008,00	-32.474,00
2008	28.466,00	-24.500,00
2009	31.975,00	-23.752,00

Die Abgabenbehörde ging nach einer Betriebsprüfung hinsichtlich der Streitjahre von Liebhaberei wegen einer typisch in der Lebensführung verankerten Neigung iSd § 1 Abs. 2 LVO aus und berücksichtigte die geltend gemachten Verluste nicht mehr. Dagegen wandte sich der Beschwerdeführer in seinen Beschwerden.

**ad 3 Vermietung und Verpachtung:** Sind die Einkünfte aus der Verpachtung eines Kellerlokales dem Beschwerdeführer (Verpächter) oder seiner Gattin (Eigentümerin des Gebäudes) zuzurechnnen?

Sachverhalt: Die Gattin des Beschwerdeführers ist Eigentümerin eines Wohn- und Geschäftshauses, in dem sich auch ein Kellerlokal befindet. Sie vermietete dieses ohne schriftlichen Mietvertrag an den Beschwerdeführer. Die von ihm an seine Gattin zu entrichtenden Mietentgelte flossen nicht tatsächlich, fanden aber Eingang in die Buchhaltung. In den Streitjahren verpachtete der Beschwerdeführer das Kellerlokal mit "Unterpachtvertrag" an eine Pächterin. Diese bezahlte den Pachtzins direkt auf ein gemeinsames Konto der Ehegatten. Eine weitere Verrechnung erfolgte nicht.

Nach durchgeföhrter Betriebsprüfung rechnete die Abgabenbehörde die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Gattin zu.

## **Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung:**

**ad 1 Spekulationsgeschäft** (betrifft nur das Streitjahr 2008): Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 100/2006 und BGBI. I Nr. 85/2008, handelt es sich bei Veräußerungsgeschäften von Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt, um Spekulationsgeschäfte.

Gemäß Abs. 4 leg. cit. sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkaufserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Keine Anschaffung bzw. Veräußerung liegt bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen (Erwerb von Todes wegen, reine oder gemischte Schenkung) vor (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2009, § 30 Rz 6).

Bei einer gemischten Schenkung wird eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen. Sie kann nur dann angenommen werden, wenn nach dem Willen der Parteien ein Teil der Leistung unentgeltlich hingegeben werden sollte. Erforderlich ist somit, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung bewusst gewesen sind. Die von ihnen gewollte Unentgeltlichkeit muss ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht worden sein. Ein krasses Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung reicht für sich allein nicht aus, um die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen.

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine teilweise Schenkung vorliegt, kommt es somit im Wesentlichen auf den geäußerten Willen, also die Schenkungsabsicht sowie darauf an, in welcher Relation die versprochenen Leistungen zum Übergabewert stehen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 3 Tz 50 ff und UFS, 21.6.2010, RV/0696-W/08 mit Hinweisen auf die höchstgerichtliche Judikatur).

Überprüft man im Streitfall die Relation von Leistung und Gegenleistung, so kann nach den Erhebungen der Richterin bei der Bewertungsstelle des Finanzamtes davon ausgegangen werden, dass für den 2005 zu einem m<sup>2</sup>-Preis von rund 70,00 € übertragenen Grundbesitz schon damals ein Preis von zumindest 150,00 € pro m<sup>2</sup> erzielbar gewesen wäre (siehe Kaufpreissammlung sowie Immobilinpreisspiegel der Sparkassen) - dies ausdrücklich vor der Parzellierung und Umgestaltung von zwei in drei Grundstücke. Preis und Wert standen insofern im Jahr 2005 - auch bei Einräumung der grundsätzlich maßgebenden Parteienautonomie - nicht in einem angemessenen Verhältnis zueinander und war im Weiteren zu untersuchen, ob der Grund für das Auseinanderklaffen in einer gemischten Schenkung zu suchen war.

Nach Lehre und Rechtsprechung muss die für eine gemischte Schenkung wesentliche, teilweise Unentgeltlichkeit erkennbar zum Ausdruck gebracht werden.

Der Parteiwille, der dahin geht, dass ein Teil der zu erbringenden Leistungen als Geschenk anzusehen ist, muss bereits bei Vertragsabschluss vorliegen und zum Ausdruck kommen. Ist eine derartige teilweise Schenkungsabsicht nicht erwiesen,

dann fehlt es an dem für die Annahme einer gemischten Schenkung erforderlichen Schenkungswillen.

Zur Erforschung des im Streitfall – ausdrücklich oder konkludent - zum Ausdruck gebrachten Schenkungswillens war vorerst der Vertragstext zu analysieren:

In den Formulierungen des zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Schwester J AB am aabbcccc abgeschlossenen Kaufvertrages findet sich kein Hinweis auf eine beabsichtigte gemischte Schenkung. Die Überschrift lautet - wie schon angesprochen - "Kaufvertrag". Im Weiteren wird auf den aus zwei Grundstücksnummern bestehenden Kaufgegenstand (Grdst.Nr. a und Grdst.Nr.b im Ausmaß von zusammen 2.142 m<sup>2</sup>) und dessen Lastenfreiheit verwiesen. Punkt II des Vertrages enthält den Passus, dass Frau AB den zuvor beschriebenen Grundbuchkörper an den Beschwerdeführer verkaufe und übergebe. In Punkt III werden der Kaufpreis mit Euro 155.665,21 festgelegt und die Zahlungsmodalitäten besprochen.

Punkt IV verweist auf die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch den Urkundenverfasser, einen Notar. Auf der Titelseite befindet sich der Stempelaufdruck "Grunderwerbsteuer selbstberechnet, Der Notar" mit Datum und Unterschrift.

Punkt V, Allgemeine Bestimmungen, enthält unter 3) den Passus: "Auf eine Anfechtung dieses Vertrages wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes wird beiderseits ausdrücklich verzichtet". Die Punkte VI bis IX geben hier nicht weiter interessierende Regelungen von Vollmacht zur Vertragserrichtung und grundbürgerlichen Durchführung bis Aufsandungserklärung wieder.

Soweit der Beschwerdeführer in dem Verzicht auf eine Anfechtung wegen Verletzung über die Hälfte den Ausdruck des Schenkungswillens sieht, ist zu bemerken, dass die Formulierung, wie sie in Punkt V, 3), des Vertrages festgehalten ist, als Standardklausel in nahezu jedem Kaufvertrag zu finden ist. Sie kann daher, soweit nicht andere, den Schenkungswillen in eindeutiger Weise zum Ausdruck bringende Vertragsteile hinzutreten, nicht allein Beweis darüber machen, dass eine teilweise Unentgeltlichkeit der Vermögensverschiebung beabsichtigt war.

Bei ausschließlichem Abstellen auf den Vertragstext lässt sich daher im Streitfall ein Schenkungswille nicht erweisen.

Der Beschwerdeführer und seine Gattin konnten jedoch in der mündlichen Verhandlung überzeugend darstellen, dass der Wille der Frau AB zur Gänze auf eine Schenkung der Grundstücke an ihren Bruder gerichtet war und der schließlich bezahlte Kaufpreis nur deshalb festgelegt wurde, weil der Beschwerdeführer zumindest einen "Anerkennungsbetrag" entrichten wollte. Bestätigt wurde dieses Bild durch das persönlich von der Richterin mit Frau AB geführte Telefonat, in welchem letztere ihre von Kindheit an liebevolle Beziehung zu ihrem Bruder glaubwürdig schilderte, ausdrücklich ihren Schenkungswillen im Übertragungszeitpunkt bestätigte und sich auch offenbar völlig

darüber im Klaren war, dass der veranschlagte Preis weit unter dem erzielbaren Ergebnis lag.

Wenn auch die Textierung des "Kaufvertrages" - bei der man sich laut Beschwerdeführer einfach auf die fachliche Expertise des vertragserrichtenden Notars verließ - keinen Hinweis auf den (teilweisen) Schenkungswillen gibt, kann unter diesen Umständen kein Zweifel mehr daran bestehen, dass die teilweise Schenkung bewusst und gewollt war. Die Schenkungsabsicht der Frau AB findet zudem Stütze in ihrer persönlich überaus günstigen und gesicherten Vermögenssituation, in der sie sich auch nach dem Ableben ihres Gatten befindet und die sie finanziell völlig unabhängig macht.

Der Vertreter des Finanzamtes erhob vorerst den Einwand, eine (teilweise) Schenkung hätte dem Finanzamt angezeigt werden müssen (im Jahr 2005 stand das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz noch in Geltung). Es ist ihm entgegenzuhalten: Von einem schenkungssteuerlich relevanten Tatbestand wurde nur dann ausgegangen, wenn die Gegenleistung (Kaufpreis) unter dem dreifachen Einheitswert lag. In einem solchen Fall war von der Gegenleistung Grunderwerbsteuer, von der Differenz zum dreifachen Einheitswert Schenkungssteuer vorzuschreiben (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276).

Im Streitfall lag der Kaufpreis von 155.665,21 € aber über dem dreifachen Einheitswert, der sich auf 75.434,40 € belief. Ungeachtet der Gewissheit, einen noch weitaus höheren Kaufpreises erzielen zu können, war somit kein schenkungssteuerlich beachtlicher Tatbestand gegeben.

Da somit in zusammenfassender rechtlicher Würdigung im Jahr 2005 von einer gemischten Schenkung und damit von einem unentgeltlichen Erwerb auszugehen ist, war auf den Anschaffungszeitpunkt bei der Rechtsvorgängerin - das ist der unentgeltliche Erwerb durch Frau AB im Jahr b - abzustellen und liegt kein Spekulationsgeschäft vor.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2008 war daher teilweise Folge zu geben und kein Spekulationsgewinn in Ansatz zu bringen.

Dies war letztlich zwischen den Parteien des Verfahrens unstrittig (siehe Stellungnahme des Finanzamtsvertreters).

**ad 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb- Liebhaberei:** Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG 1988 ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei gegeben. Die damit verbundenen Verluste sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige Zufallsgewinne werden nicht besteuert (EStR 2000, Rz 202).

Die streitgegenständlich maßgeblichen Bestimmungen der Liebhabereiverordnung (in der Folge: LVO) lauten:

§ 1. (1) **Einkünfte** liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) **Liebhaberei** ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.....

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des **§ 1 Abs. 1 Verluste** an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der

Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

.....

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.....

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Vor einer grundsätzlichen Liebhabereibeurteilung ist - ausgehend von den oben zitierten normativen Bestimmungen - festzustellen, ob die in Frage stehende Betätigung typisch erwerbswirtschaftlich, also eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle iSd § 1 Abs. 1 LVO, oder typisch der Lebensführung zuzurechnen, also eine Betätigung mit Annahme von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO ist. Die Abgabenbehörde ist im Streitfall von einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO ausgegangen.

Für die Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen stellt § 1 Abs. 1 LVO darauf ab, ob die Betätigung anhand objektiver Umstände (Kriterien iSd § 2 Abs. 1 LVO) durch eine nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht bzw. -überschusserzielungsabsicht veranlaßt ist. Bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO ist für die Liebhabereibeurteilung die objektive Ertragsfähigkeit gem. § 2 Abs. 4 LVO maßgeblich (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 25, 26).

Eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung ist bei Fehlen der objektiven Ertragsfähigkeit stets von Anfang an (bis zu ihrer Beendigung) Liebhaberei, während eine nicht mehr mit objektiv nachvollziehbarer Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung durchaus einige Jahre eine Einkunftsquelle und dann Liebhaberei sein kann (*Rauscher/Grübler*, a.a.O., Rz 114).

Bei Annahme einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO ist die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten. Diese Absicht kann anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht ermöglichen, widerlegt werden (VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158).

**Umgelegt auf den Streitfall** ist auszuführen: Lehre und Rechtsprechung verweisen den Handel mit Antiquitäten bei Auftreten von Verlusten häufig in den Bereich der Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO (Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Lebensführung zuzuordnen sind).

Der Beschwerdeführer präsentiert sich in seinem Internetauftritt als Inhaber des Antik-Studios- O und amtlich geprüfter Kunst- und Antiquitätenhändler, der für Verlässlichkeit und Seriosität im Antiquitätenhandel steht. Er bietet seine sachkundige und vertrauliche Expertise als Schätzer alter Wertgegenstände an. Wie er in der mündlichen Verhandlung erläutert hat, umfasst sein Sortiment vor allem Weichholzmöbel aus dem baurisch-ländlichen Kulturkreis, die keine überaus hohen Werte verkörpern.

Nach seinen glaubwürdigen persönlichen Angaben hat der Beschwerdeführer sein Antiquitätengeschäft vor rund 30 Jahren, also in den 1980-er Jahren, aufgenommen. Er hatte vorerst im Gastronomiebetrieb seiner Gattin mitgearbeitet und wollte etwas Eigenes auf die Beine stellen. Ohne jemals ein passionierter Kunstliebhaber oder -sammler gewesen zu sein, betrieb er das anfangs gutgehende Geschäft gerne.

Wenn auch die 1980-er und beginnenden 1990-er Jahre nicht mehr im Akt aufscheinen, so ist davon auszugehen, dass in diesem Zeitraum Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse abgeworfen wurden. Ende der 1990-er Jahre kam es aber zu anhaltenden Markteinbrüchen (siehe Aufstellung der Umsätze und Werbungskostenüberschüsse bzw. Einnahmenüberschüsse im Akt).

Das BFG geht im Streitfall - anders als die Abgabenbehörde - von einer a priori objektiv nachvollziehbar **mit Gewinnerzielungsabsicht iSd § 1 Abs. 1 LVO** betriebenen Tätigkeit aus. Der Betriebsgegenstand „Kunst und Antiquitäten“, der allenfalls ein Indiz für eine typisch in der Lebensführung begründete Neigung sein kann (§ 1 Abs. 2 LVO), steht dem nicht zwingend entgegen.

Treten aber bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse auf, ist eine Überprüfung dahingehend anzustellen, ob die Absicht, einen Gesamtgewinn oder –überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, weiterhin anhand objektiver Umstände (insbesondere Kriterien iSd § 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist (*Rauscher/Grübler a.a.O., Rz 318, 319, 320*).

Bei Auswertung der im Streitfall vorliegenden tabellarischen Aufstellung von Umsätzen und Überschüssen an Einnahmen bzw. an Werbungskosten betreffend den Zeitraum 1997 bis 2009 errechnet sich ein Gesamtüberschuss an Werbungskosten von 243.838,00 €, der einem Gesamteinnahmenüberschuss von 67.094,00 € gegenübersteht. Betrachtet man die Umsatzentwicklung, die 1998 mit 181.993,00 € ihren Höchststand erreichte, kann festgestellt werden, dass die Umsätze kontinuierlich abnahmen, ab 2002 unter 100.000,00 € hinabsanken und in den Jahren 2007 bis 2009 einen Stand von nur mehr rund 30.00,00 € erreichten. Auch die Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen beliefen sich in den Jahren 2002 und 2004 bis 2009 auf durchschnittlich rund 30.000,00 € (es spricht für die Annahme von Liebhaberei, wenn die Verluste den

Umsatz erreichen, siehe *Rauscher/Grübler* a.a.O., Rz 346). Die in den Jahren 1997, 1998 und 2003 erzielten Einnahmenüberschüsse von zusammen 67.094,00 € können im Lichte der Gesamtbetrachtung wohl nur mehr als „Zufallsgewinne“ bezeichnet werden und kommt ihnen in der Relation zu den Werbungskostenüberschüssen keine wirtschaftliche Bedeutung zu. Daran vermag auch der in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Einwand des steuerlichen Vertreters, dass (nach zwei weiteren Verlustjahren 2010 und 2011) im Jahr 2012 ein Überschuss an Einnahmen erwirtschaftet wurde, nichts zu ändern.

Das wie oben ermittelte negative Gesamtergebnis führt im Weiteren zu einer Überprüfung des Strebens nach einem künftigen Gesamtgewinn anhand der Kriterien gemäß § 2 Abs. 1 LVO. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass selbst ein zum Zeitpunkt der Liebhabereibeurteilung vorliegender Gesamtgewinn für sich noch nicht zur Annahme eines Gesamtgewinnes für jeden Veranlagungszeitraum ausreichen würde. Es widersprüche nämlich der Intention der LVO, Betätigungen, die ab einem gewissen Zeitpunkt unter Inkaufnahme von Verlusten offensichtlich nicht mehr nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführt werden (können), nur deshalb als Einkunftsquelle zu beurteilen, weil die laufenden Verluste noch im Gesamtgewinn Deckung fänden. Letztlich ist für das Vorliegen einer Einkunftsquelle allein entscheidend, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des sich Betätigenden anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (*Rauscher/Grübler*, a.a.O., Rz 320).

Folgt man der Systematik des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO, so ergibt sich: Betreffend die Ziffern 1 und 2, „Ausmaß und Entwicklung der Verluste“ und „Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen“, siehe oben.

Z 3, 4, 5, 6 leg. cit. : Ende der 1990-er Jahre wurde der Antiquitätenmarkt mit preiswerten k. u. k. –Produkten aus Osteuropa überschwemmt, auch aus Holland kamen Produkte herein, die im Osten in großem Stil aufgekauft worden waren. 2002 wurde der Antiquitätenhandel liberalisiert, indem er sich von einem gebundenen zu einem freien Gewerbe wandelte. Der Konkurrenzkampf wurde größer. Unstrittig setzte der Beschwerdeführer Maßnahmen, um sich auf dem Markt zu behaupten, indem er etwa ab 2006 das feste Geschäftslokal aufgab und nur mehr zu gewissen Zeiten des Jahres mit Messeständen auftrat, einen restaurierenden Mitarbeiter entließ und Restaurierungsarbeiten selbst vornahm, auf ein Betriebsfahrzeug verzichtete, Flohmärkte veranstaltete und Zusatzprodukte, wie Seifen, in sein Sortiment aufnahm. Wie seitens des Beschwerdeführers mehrfach betont wurde, wurden zudem große Erwartungen in einen lange angestrebten Verkaufsplatz im C-Park gesetzt, der schließlich ab 2006 in Anspruch genommen werden konnte.

All diese Maßnahmen, die durchaus über einen längeren Zeitraum zurück nach und nach gesetzt wurden, zogen aber keinen Schwenk in die Gewinnzone nach sich. Auch der ab 2006 für die Weihnachtszeit erreichte Verkaufsplatz im C-Park brachte keine Änderung. Es war deshalb die anfangs anzuerkennende erwerbswirtschaftliche Betätigung offensichtlich gesamthaft betrachtet nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll.

Insofern wäre in einer (rechtzeitigen) Beendigung der Betätigung ein marktgerechtes Verhalten zu erblicken gewesen. Das Festhalten an einer offensichtlich nicht (mehr) wirtschaftlich sinnvollen typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung zieht nach der Rechtsprechung des VwGH deren Liebhabereibeurteilung nach sich und zwar ab jenem Zeitpunkt, ab dem erkennbar ist, dass die verlustbringende Betätigung auch für die Zukunft keinen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten lässt (Rauscher/Grübler, a.a.O., Rz 366 mit Judikaturhinweisen).

Persönliche Motive haben eine besondere Indizwirkung für das Fehlen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht bzw. –überschusserzielungsabsicht. Als solches gilt bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung beispielsweise die Aufrechterhaltung einer verlustbringenden Betätigung bis zur Pensionierung des sich Betätigenden (Rauscher/Grübler, a.a.O., Rz 353 mit Judikaturhinweisen). Ebenso kann ein Indiz für mangelnde Gewinnerzielungsabsicht dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle hat, die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten (vgl. VwGH 30.1.1991, 90/13/0058, Betrieb einer Boutique).

Wenn sich auch der Beschwerdeführer – wie in der mündlichen Verhandlung wahrnehmbar – kämpferisch zeigte und seine unterschiedlichen Bemühungen, Marktanteile neu zu erobern und zu verteidigen, glaubhaft vermittelte, klang auch durch, dass er sein Geschäft geordnet zu Ende zu bringen beabsichtigt, zumal er schon ein höheres Alter erreicht hat, er aber nicht zuletzt auch seine Lagerbestände nicht verschleudern möchte. Hinzu kommt, dass der Geschäftsbetrieb einerseits nur nebenberuflich geführt wurde – der Beschwerdeführer war auch mit der Verpachtung eines Kellerlokales (siehe "Vermietung und Verpachtung") und der Verwaltung seines Grundvermögens (siehe "Spekulationsgewinn") befasst – andererseits seit 2006 - nach Aufgabe des festen Geschäftslokales - nicht mehr ganzjährig sondern nur noch zu bestimmten Zeiten des Jahres (Frühjahrsmesse, Weihnachtszeit).

In zusammenfassender rechtlicher Analyse ist im Streitfall der Schluss zu ziehen, dass eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht – jedenfalls ab 2007 (hier mag die ab 2006 im C-Park installierte und ebenfalls nicht erfolgbringende Verkaufsplatzbegründung richtungsweisend sein) – nicht mehr nachvollziehbar ist und daher Liebhaberei vorliegt (§ 2 Abs. 1 LVO).

**ad 3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:** Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die Zurechnung der Einkünfte muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup> Tz 142).

*"Für die Zurechnung der Einkünfte kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern .....an" (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012; 27.6.2013, 2009/15/0219; 25.7.2013, 2011/15/0151).*

Im Streitfall teilt zwar das BFG die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, wonach der Mietvertrag über das Bestandobjekt zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin im Sinne der strengen, für Familienverträge geltenden Kriterien weder gültig zustandegekommen noch auch tatsächlich umgesetzt worden ist, weil in Wahrheit kein Mietzins seitens des Beschwerdeführers geflossen und bei seiner Gattin kein solcher eingetroffen ist. Die entsprechenden behaupteten Zahlungsströme sind daher einer steuerlichen Berücksichtigung unzugänglich.

Dieser Umstand hat jedoch nicht die Auswirkung, dass der Beschwerdeführer als Zurechnungssubjekt der Einkünfte aus der Verpachtung des Kellerlokales von vorneherein nicht in Betracht kommen kann. Vielmehr ist im gegebenen Kontext nicht auf die vertragliche Gestaltung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin, sondern auf jene zwischen ihm und seinen Pächtern abzustellen (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151 zu einer ähnlichen Fallkonstellation zwischen Vater und Tochter).

Diesen Vereinbarungen zufolge trat aber nach außen unzweifelhaft der Beschwerdeführer als "Unterverpächter" auf. In den Unterpachtverträgen war seine Gattin überhaupt nicht genannt (siehe entsprechende Verantwortung in der mündlichen Verhandlung). Er suchte - basierend auf seinem Nutzungsrecht - die Pächter aus, bestimmte den Pachtzins, verrechnete Instandhaltungs- und Betriebskosten, führte Reparaturen durch und investierte große Summen in die Bestandsache - dies alles über viele Jahre hinweg. Zweifellos trat er auf dem Markt als Verpächter auf, nützte seine Marktchancen, erbrachte Leistungen oder verweigerte diese.

Wenn ihm auch die starke Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers wohl nicht zugekommen ist, war er doch die bestimmende Gestalt in Bezug auf die wirtschaftlichen Dispositionen über das Kellerlokal, in welchem er selbst als Pächter in den Jahren 1980 bis 1986 einen Gastgewerbebetrieb geführt hatte. Dies wurde auch von der Eigentümerin des Geschäftslokales, seiner Gattin, nicht in Abrede gestellt, sondern von ihr, nicht zuletzt persönlich in der mündlichen Verhandlung - ausdrücklich und glaubwürdig bestätigt. Es entsprach der einvernehmlichen Regelung und dem Willen der Gatten, dass der Beschwerdeführer als "Geschäftsherr" über das Kellerlokal dieses nutzen solle. Insofern liegt eine bloße "Mithilfe" im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht nicht vor und hätte der Einsatz des Beschwerdeführers dem Umfang nach wohl auch diesen Rahmen gesprengt (vgl. *Stabentheiner in Rummel*<sup>3</sup>, § 90 Rz 10 zur *Zumutbarkeit* und *Üblichkeit*).

Es sind daher die Einkünfte aus der Verpachtung des Kellerlokales dem Beschwerdeführer - nicht seiner Gattin - zuzurechnen. Dagegen spricht auch nicht, dass der Pachtzins seitens der Pächterin in den Streitjahren auf ein gemeinsames Konto der Ehegatten entrichtet wurde: *"Bei Ehegatten ist die Zurechnung von Einnahmen nicht davon abhängig, auf welches Konto der beiden Ehegatten die Zahlung überwiesen worden ist"* (Doralt/Toifl, a.a.O., Tz 145/2 mit Judikaturhinweisen). Ein Zufluss an Dritte ändert nichts an der Zurechnung, wenn Einkommensverwendung vorliegt (Doralt/Toifl, a.a.O., Tz 145).

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

**Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision:**

**ad 1) Spekulationsgeschäft:** Die zu lösende Rechtsfrage wurde letztlich außer Streit gestellt.

**ad 2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Liebhaberei:** Aus der Rechtsprechung und aus der Gesetzeslage ist ableitbar, wann von einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung bzw. mit Liebhabereivermutung auszugehen ist. Die Beurteilung der Frage, ob eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht mehr mit objektiv nachvollziehbarer Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, ist auf Ebene der einer Revision nicht zugänglichen Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösen.

**ad 3) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:** Die zu klärende Rechtsfrage findet Deckung in der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Soweit auch hier Sachverhaltsermittlungen anzustellen waren, sind sie einer Revision nicht zugänglich.

**Anlage:** 2 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 26. November 2014

